

HERMAN LEONARDO OLIVEIRA FRANÇA

**EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS E TUTELA AMBIENTAL
NO ARCABOUÇO JURÍDICO PÁTRIO**

CURITIBA

2015

HERMAN LEONARDO OLIVEIRA FRANÇA

**EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS E TUTELA AMBIENTAL
NO ARCABOUÇO JURÍDICO PÁTRIO**

Trabalho apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Ambiental no curso de Pós-graduação em Direito Ambiental do Departamento de Economia Rural e Extensão, Setor de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof. Dra. Ana Maria Jara Botton Faria

CURITIBA

2015

Dedico o presente trabalho aos meus pais, Sílvio e Ivonete, pelo apoio e sacrifício incondicional à educação de seus filhos, à minha esposa Fernanda, simplesmente, pelo amor, e ao meu filho Pedro, por ser minha fonte diária de alegria, energia e inspiração.

AGRADECIMENTOS

À Professora Dra. Ana Maria Jara Botton Faria, por suas orientações.

Aos colegas da Consultoria Jurídica do Ministério do Meio Ambiente, pela constante troca de conhecimento.

A todos os indivíduos do Planeta que, de alguma forma, lutam por cenários de maior justiça socioambiental.

Há o suficiente no mundo para todas as
necessidades humanas, não há o
suficiente para a cobiça humana.
(Mahatma Gandhi)

RESUMO

A extrafiscalidade consiste em função tributária que não se destina à arrecadação, mas, à promoção de mudanças comportamentais nos contribuintes, com vistas à tutela de bens jurídicos de grande importância para a coletividade, a exemplo do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A concessão de benefícios fiscais para contribuintes que adotam práticas sustentáveis é alicerçada no Princípio do Protetor-beneficiário, uma vez que privilegia ações *pro natura*, ao contrário dos Princípios do Poluidor-pagador e do Usuário-pagador, que encontram-se atrelados às externalidades ambientais negativas.

Todos os tributos são elegíveis para a aplicação da extrafiscalidade tributária ambiental, contudo, destaca-se corrente doutrinária no sentido de que os impostos constituem-se na espécie com maior aptidão para tal fim.

Embora não possam ser concebidos como panaceias ambientais, os mecanismos de extrafiscalidade tributária ambiental trazem consigo o condão de contribuir para a tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, devendo, portanto, ser contemplados, no âmbito das políticas públicas, em conjunto com os instrumentos de comando e controle.

Palavras chaves: Direito Ambiental. Direito Tributário. Impostos. Extrafiscalidade. Meio ambiente ecologicamente equilibrado. Políticas públicas ambientais.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA ESTATAL	9
2.1 FINALIDADES DOS TRIBUTOS	11
2.1.1 Finalidade fiscal	11
2.1.2 Finalidade parafiscal	11
2.1.3 Finalidade extrafiscal	12
2.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	13
2.2.1 Princípio da Capacidade Contributiva.....	14
2.2.2 Princípio da Legalidade Tributária	15
2.2.3 Princípio da Igualdade Tributária.....	15
2.2.4 Princípio da Não Discriminação Baseada na Procedência ou Destino...	16
3 A TUTELA JURÍDICA DO MEIO AMBIENTE.....	18
3.1 DO CENÁRIO AMBIENTAL: ASPECTOS HISTÓRICOS E ATUAIS	18
3.2 DO MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	21
3.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL	24
3.3.1 Princípio do Usuário-pagador.....	25
3.3.2 Princípio do Poluidor-pagador.....	25
3.3.3 Princípio da Protetor-beneficiário.....	26
3.3.4 Princípios da Precaução e da Prevenção.....	26
3.3.5 Princípio da Cooperação.....	28
4 POLÍTICAS PÚBLICAS AMBIENTAIS.....	30
4.1 INSTRUMENTOS DE COMANDO E CONTROLE.....	32
4.2 INSTRUMENTOS ECONÔMICOS.....	33
5 EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS EM MATÉRIA AMBIENTAL	36
5.1 DO IPI	40
5.2 DO ITR.....	42
5.3 DO IR.....	45
5.4 DO ICMS	47
5.5 DO IPTU	50
6 CONCLUSÕES	54
7 REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

Os tributos podem apresentar, além da finalidade arrecadatória, ou seja, estritamente fiscal, as funções parafiscal e extrafiscal.

O objeto do presente trabalho constitui-se na última função citada, precisamente, de seu uso para o fim de promoção de práticas direcionadas à conservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem jurídico difuso e intergeracional, conforme se depreende do artigo 225 da Constituição Federal.

A extrafiscalidade tributária na seara ambiental pode ser extraída de diversos atos normativos do arcabouço jurídico brasileiro, recebendo, ainda, robusto amparo doutrinário e jurisprudencial.

Contudo, em que pese o condão positivo da função extrafiscal tributária para a efetividade de anseios ambientais do Poder Constituinte, concebe-se que sua aplicação permanece distante do cenário ideal.

Registre-se que, por ocasião da delimitação do escopo deste estudo, optou-se, dentre as espécies tributárias, pela eleição dos impostos como aquela a ser estudada.

Concernente ao objetivo, este consiste em oferecer aos leitores produção acadêmica que, além de realçar válidos apontamentos doutrinários e jurisprudenciais concernentes à extrafiscalidade dos impostos em matéria ambiental, explicita entendimento acerca de aspectos principiológicos, críticas e, outrossim, propostas com vistas à correção de gargalos eventualmente identificados.

Para tanto, considerando que a temática objeto do presente trabalho se insere no âmbito do Direito Ambiental e Tributário, pretende-se, inicialmente, discorrer acerca de tais ramos das Ciências Jurídicas, em especial, no tocante às previsões constitucionais pertinentes, definições relevantes e aos princípios que lhes são próprios.

Após contextualização relativa ao cenário ambiental, serão tecidos comentários atinentes à proteção jurídica do meio ambiente.

Ato contínuo, em capítulo específico, versar-se-á sobre políticas públicas ambientais, porquanto são estas que internalizam os mecanismos de extrafiscalidade tributária para o ordenamento jurídico.

Posteriormente, a ideia é adentrar ao tema da extrafiscalidade tributária ambiental, notadamente, com relação aos impostos, destacando contornos conceituais, normativos, doutrina e jurisprudência pertinentes, bem como eventuais entraves por ocasião de sua aplicação, sobretudo, aqueles associados a problemas de cunho jurídico, a exemplo de regulamentação deficiente e controvérsias hermenêuticas.

Por fim, em sede de considerações finais, buscar-se-á sustentar a importância da função extrafiscal dos impostos para fins ambientais, concomitantemente, ao destaque para a base principiológica dos mecanismos estudados e ao oferecimento de propostas corretivas para os gargalos identificados.

2 DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA ESTATAL

Do próprio título deste trabalho, transparece que a compreensão de seu objeto, a extrafiscalidade tributária em matéria de meio ambiente, necessita de amparo em bases cognitivas do Direito Tributário e Ambiental.

Deste modo, com objetivos propedêuticos, passa-se a expor considerações acerca do primeiro ramo jurídico citado, para, *a posteriori*, adentrar ao segundo.

Nessa toada, cumpre registrar que a atividade tributária revela-se essencial ao funcionamento do Estado, visto que a efetividade de suas atribuições constitucionais demandam recursos financeiros para a remuneração de servidores e o adimplemento de contratos de prestação de serviços, execução de obras e compra de materiais, dentre outros dispêndios.

Passos e Pozzetti registram que a tributação constitui-se na

principal fonte de obtenção de riquezas que se voltam à manutenção da máquina estatal, à prestação de serviços públicos, à polícia administrativa e ao fomento à iniciativa privada de interesse público. A função primeira dos tributos é, pois, a arrecadação de recursos financeiros. (PASSOS e POZZETTI, 2012, p. 34)

Concernente à prerrogativa estatal para instituir tributos, Martins leciona que:

A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma) [...] (MARTINS, 2008, p. 1).

O artigo 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN¹, conceitua tributo nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

¹ Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. [...]

Art. 7º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se "Código Tributário Nacional."

Atinente às espécies tributárias, estas estão taxativamente elencadas nos artigos 145 da Constituição Federal² e 5º do CTN³, a saber: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No que toca à primeira espécie citada, preceitua o artigo 16 do CTN tratar-se de tributo “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966)

Taxa, por sua vez, corresponde à espécie tributária cujo fato gerador corresponde ao “exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, nos termos do artigo 77 do CTN. (BRASIL, 1966)

Silva (2008, p.959) assinala que

[...] a natureza ressarcitória da taxa é inerente a sua estrutura e tem justamente por fundamento depender seu fato gerador de uma atividade estatal dirigida ao obrigado, que deverá indenizar o Poder Público pelo gasto efetivado com sua atuação. Contudo, não se conclua ser ela desenvolvida no interesse imediato do contribuinte, visto ter que suportá-la, antes de tudo, o próprio interesse público, o interesse da coletividade. (SILVA, 2008, p. 959)

Concernente às contribuições de melhoria, seu conceito legal foi estabelecido pelo artigo 81 do CTN, *textus*:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

² Constituição Federal. [...]

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

³ Lei nº 5.172, de 1966. [...]

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

2.1 FINALIDADES DOS TRIBUTOS

2.1.1 Finalidade fiscal

A função tributária fiscal consiste na arrecadação de recursos para a execução das atividades estatais, conforme já narrado na parte introdutória deste Capítulo.

Nas palavras de Passos e Pozzetti, cuida-se da “função primeira dos tributos”. (PASSOS e POZZETTI, 2012, p. 34)

Jaccoud (2010, p. 100) assinala a qualidade dos tributos como principais financiadores da máquina pública.

Vieira, na mesma esteira de pensamento, registra que “os tributos, de um modo geral, são entendidos como instrumentos de fiscalidade, sendo utilizados para carrear dinheiro aos cofres públicos”. Trata-se da “arrecadação de verbas para os cofres públicos, objetivando regular o funcionamento do Estado”. (VIEIRA, 2013, p. 04).

2.1.2 Finalidade parafiscal

Por função parafiscal, entende-se aquela que objetiva ao custeio de atividades auxiliaadoras da Administração Pública, revelando situação em que o sujeito ativo, embora detenha capacidade, não possui competência tributária. Noutros termos, a despeito de poder cobrar, não pode instituir determinado tributo. (GUSMÃO, 2011, p. 1319)

Na linguagem de Alexandre, a parafiscalidade transparece “quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos”. (ALEXANDRE, 2012, p. 68)

Acerca do tema, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF é deveras esclarecedora, senão, veja-se:

[...] As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas ostentam nítida função parafiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros as entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio. [...] a parafiscalidade significa, desde a sua origem, uma

finança paralela, no sentido de que a receita decorrente das contribuições não se mistura com a receita geral do poder público. [...] São características da contribuição parafiscal: a atribuição da arrecadação cometida pelo Estado a uma entidade dotada de autonomia administrativa e financeira; o dever de a entidade arrecadar diretamente a receita, administrá-la na consecução de suas finalidades; constituir-se essa uma receita extra-orçamentária, fora ou ao lado do orçamento estatal; e sujeição à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária, porque ou é arrecadada por pessoas de direito público, como o INSS, ou por pessoas de direito privado, mas responsáveis por dinheiro ou outros bens públicos. (RE 388365, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 01/08/2003, publicado em DJ 18/09/2003 PP-00110) (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2003)

A título de exemplo, citam-se as contribuições previdenciárias e aquelas destinadas à Ordem dos Advogados do Brasil e aos Conselhos Regionais de Classe. (GUSMÃO, 2011, p. 1319)

A Corte Constitucional identifica o fenômeno da parafiscalidade, também, nas contribuições vinculadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, *in verbis*:

[...] Cumpre salientar, por necessário, que o perfil jurídico da contribuição destinada ao SEBRAE - presentes os elementos essenciais que lhe compõem a hipótese de incidência - permite qualificá-la como contribuição especial de intervenção do Estado no domínio econômico, subsumível, enquanto espécie tributária revestida de parafiscalidade, à condição de tipo constitucional específico no plano da classificação dogmática dos tributos. Cabe ressaltar, ainda, que esse entendimento jurisprudencial tem sido reafirmado em sucessivas decisões proferidas no âmbito desta Suprema Corte [...] (AI 593018, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 26/05/2006, publicado em DJ 07/06/2006 PP-00040) (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2006)

2.1.3 Finalidade extrafiscal

A atividade tributária traz, contudo, possibilidades que extrapolam fins arrecadatórios.

Cuida-se do uso dos tributos como meio de “intervenção estatal no meio social e na economia privada”. (GUSMÃO, 2011, p. 1319)

Passos e Pozzetti lecionam que a extrafiscalidade tributária transparece quando a função principal de determinado tributo não se constitui no “ingresso de receitas nos cofres públicos, mas sim inibir ou estimular um determinado comportamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária”. (PASSOS e POZZETTI, 2012, p. 36)

Nos termos de Hang e Callejão,

A extrafiscalidade é atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recurso para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou re-ordenar a economia e as relações sociais. Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. (HANG e CALLEJÃO, 2005, p. 644-645)

O julgado abaixo, originário do Tribunal Regional Federal da Quinta Região, esclarece, didaticamente, a função extrafiscal tributária, *textus*:

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O RAT (ANTIGO SAT). FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). ART. 10 LEI 10.666/03. CONSTITUCIONALIDADE. DECRETOS Nº. 3.048/99, 6.042/07 E 6.957/09 E RESOLUÇÕES 1.308 E 1.309 DO CNPS. LEGALIDADE. EXTRAPOLAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER REGULAMENTAR. INOCORRÊNCIA. [...] 4. A instituição do FAP na sistemática de cálculo da contribuição para o RAT **acentuou o caráter de extrafiscalidade do tributo em questão, na medida em que visa, primordialmente, não a elevação da carga tributária imposta às empresas, mas sim o estímulo à prevenção e redução do número de acidentes ocorridos no âmbito laboral**. Assim, ante a peculiaridade da exação, afigurar-se-ia tarefa praticamente impossível para o legislador a fixação de critérios individuais para cada contribuinte, de modo que a delegação de tal atribuição para o Executivo é perfeitamente cabível. (PROCESSO: 00076362120104058300, AC518505/PE, RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL MANOEL ERHARDT, Primeira Turma, JULGAMENTO: 18/08/2011, PUBLICAÇÃO: DJE 01/09/2011 - Página 117) (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 5ª Região, 2011) (grifos não constantes do original)

Do julgado supra, infere-se que o Estado, ao incorporar a extrafiscalidade tributária em suas políticas, não visa à arrecadação, mas, à promoção de mudanças comportamentais, *in casu*, direcionadas à proteção laboral.

2.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A doutrina enumera diversos princípios do Direito Tributário, não obstante, entende-se razoável tecer comentários, tão somente, acerca daqueles que apresentam maior relevância para a temática sob estudo.

Nessa linha de raciocínio, busca-se apoio nas lições de Torres (2005, p. 23), que, no âmbito do Direito Tributário Ambiental, sugere a observância dos seguintes Princípios: Imunidade do Mínimo Ecológico, vinculado ao Valor da Liberdade; Poluidor-pagador, Usuário-pagador, Capacidade Contributiva e Custo/Benefício,

vinculados ao Valor da Justiça; Prevenção, Precaução, Legalidade Tributária e Tipicidade Tributária, vinculados ao Valor da Segurança; e Capacidade Contributiva Solidária e Solidariedade de Grupo, vinculados ao Valor da Solidariedade.

Observa-se, assim, que o referido autor destaca importantes princípios de Direito Tributário e Ambiental.

A seguir, alguns princípios do Direito Tributário, ressaltando que nem todos aqueles sugeridos por Torres serão abordados.

2.2.1 Princípio da Capacidade Contributiva

Por óbvio, revelar-se-ia numa grande injustiça fiscal a imposição de idêntica carga tributária a contribuintes em discrepantes situações econômicas.

Destarte, é imprescindível que tais disparidades sejam consideradas pelo Estado, com vistas à concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, preceito extraído do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, *textus*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988) (grifos não constantes do original)

A graduação do ônus tributário conforme a capacidade contributiva do agente implica, segundo Silva, “(a) uma base impositiva que seja capaz de medir a capacidade para suportar o encargo; (b) alíquotas que igualem verdadeiramente esse ônus.” (SILVA, 2014, p.658)

Alexandre ensina que: “Em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua capacidade contributiva.” (ALEXANDRE, 2012, p. 94)

Dos ensinamentos do autor, verifica-se que o Princípio da Capacidade Contributiva está intrinsicamente ligado ao Princípio da Isonomia. (ALEXANDRE, 2012, p. 94)

2.2.2 Princípio da Legalidade Tributária

O Princípio da Legalidade consta do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, previsão que, por si só, seria suficiente para regramento no sentido de que a instituição ou aumento de tributos está condicionada à edição de lei *stricto sensu*.

Não obstante, em capítulo destinado ao “Sistema Tributário Nacional”, o Poder Constituinte Originário fez questão de explicitar sua aplicação no âmbito da atividade tributária do Estado Brasileiro, senão, veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”. (BRASIL, 1988)

No que tange ao Princípio da Legalidade Tributária, Alexandre destaca as “matérias submetidas à reserva legal”, quais sejam, aquelas constantes do artigo 97 do Código Tributário Nacional⁴. (ALEXANDRE, 2012, p. 82)

2.2.3 Princípio da Igualdade Tributária

O Princípio da Igualdade no âmbito do Sistema Tributário Nacional pode ser extraído do inciso II do artigo 150 da Lei Maior, nos seguintes termos:

⁴ Lei nº 5.172, de 1966. [...] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988)

Conforme ensina Uckmar, citado por Silva, cuida-se da igualdade no campo jurídico, “como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idêntica situação, sejam submetidos a idêntico regime fiscal” (UCKMAR apud Silva, 2014, p. 668).

Ao discorrer sobre o tema, Alexandre transcreveu lição de Rui Barbosa, nos seguintes termos:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade os iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (BARBOSA apud ALEXANDRE, 2012, p. 89)

Silva (2014, p. 668) observa que, colimando a justiça fiscal, o Princípio ora examinado deve ser conjugado ao Princípio da Capacidade Contributiva.

2.2.4 Princípio da Não Discriminação Baseada na Procedência ou Destino

O Princípio da Não Discriminação Baseada na Procedência ou Destino encontra previsão no artigo 152 da Constituição Federal, dispositivo que traz a seguinte redação: “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” (BRASIL, 1988)

Conforme explica Alexandre, cuida-se de preceito que visa à proteção do pacto federativo, uma vez que proíbe a discriminação recíproca entre os entes locais. (ALEXANDRE, 2012, p. 135)

Importante reparar que o dispositivo em tela não contempla a União, deste modo, pode o ente federal estabelecer “tratamento tributário diferenciado entre os

Estados da federação tendo por meta diminuir as desigualdades socioeconômicas tão comuns no Brasil". (ALEXANDRE, 2012, p. 135)

3 A TUTELA JURÍDICA DO MEIO AMBIENTE

Entende-se que a própria essencialidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado é, por si só, suficiente para justificar sua tutela jurídica, de tal forma que as atividades antrópicas possam ser desenvolvidas em harmonia com as necessidades ecossistêmicas.

Segundo Antunes (2014, p. 4), o Direito Ambiental surge como importante instrumento interventivo na realidade das relações entre homem e Natureza.

Da doutrina de Antunes (2014, p. 5), depreende-se que o regramento e aplicação da ordem jurídica ambiental imprescinde do conhecimento transversal, uma vez que a complexidade dos ecossistemas, sobretudo, quando sujeitos à intervenção antrópica, requer a contribuição de profissionais das mais diversas áreas do conhecimento.

Evidentemente, o atual acabou jurídico ambiental não foi produzido de modo instantâneo, sendo fruto, portanto, de longo processo, caracterizado por fatos ambientais e produções legislativas. Adiante, apresenta-se a contextualização pertinente.

3.1 DO CENÁRIO AMBIENTAL: ASPECTOS HISTÓRICOS E ATUAIS

Santos (1992, p. 03), embora tenha destacado o perigo de se reduzir a história a um simples esquema, permitiu-se adotar tal método, mesmo ciente de seus riscos, visando indicar o início do processo de intervenção humana nos ambientes naturais e seu estágio atual.

Nesse caminhar de ideias, o autor versou acerca dos “Sistemas da Natureza sucessivos”, em que esta seria, simultaneamente, “continente e conteúdo do homem”. (SANTOS, 1992, p. 03)

Dos ensinamentos supra, depreende-se que as relações entre a espécie humana e o meio ambiente não são estáticas no tempo e no espaço, porquanto condicionadas à diversidade religiosa e cultural dos povos e à evolução tecnológica, dentre outros fatores.

Ademais, no tocante à concepção de natureza como “continente e conteúdo do homem”, é possível entender que o meio ambiente natural corresponde, concomitantemente, ao habitat dos seres humanos (continente) e à fonte de

recursos necessária para a realização de suas atividades (conteúdo). (SANTOS, 1992, p. 03)

No mesmo sentido, Cordani e Taioli asseveram que:

A Terra, graças à sua evolução ao longo de alguns bilhões de anos, propiciou condições para a existência de vida, vindo a ser, hoje, a casa da humanidade. É sobre ela que vivemos, construímos nossas edificações, e dela extraímos tudo o que é necessário para manutenção da espécie, tal como água, alimentos e matérias-primas para produção de energia e fabricação de todos os produtos que usamos e consumimos. (CORDANI e TAIOLI, 2000, p. 518)

As lições alhures evidenciam, portanto, algumas causas das reconfigurações paisagísticas e alterações ecossistêmicas provocadas pelo homem, a saber: o estabelecimento de suas edificações para fins de moradia; o desenvolvimento de atividades agropecuárias; e a apropriação de recursos botânicos, faunísticos e minerais.

Como cediço, embora toda sociedade tenha, de algum modo, produzido alterações no meio ambiente em que esteve inserida, aquela predominante no mundo atual, enquanto caracterizada por atividades industriais e direcionada ao consumo da crescente população mundial, é, indubitavelmente, a grande vilã ambiental.

Segundo Carvalho: “É claro que as sociedades pré-industriais tinham a capacidade de degradar seu ambiente, até mesmo de destruir ecossistemas, todavia em velocidade e volume que não podem ser comparados aos da sociedade industrial.” (CARVALHO, 2004, p. 9)

Padilha versa acerca da estreita relação entre o “direito de propriedade” e a “dilapidação do patrimônio natural”. Nesse aspecto, ensina a autora que tal direito,

originário das Revoluções Burguesas do século XVIII, e presente de forma irrefutável e absoluta nas primeiras declarações de direitos que compõem a construção do Estado Moderno, tem uma profunda influência na forma como se deu o processo gradativo, mas agressivo e contínuo, que casou a ampla degradação ambiental, principalmente após a Revolução Industrial, em sociedades que adotaram o modelo capitalista de produção, cujos pilares são a apropriação privada de bens e a livre iniciativa. (PADILHA, 2010, p. 268)

No Brasil, observam-se, dentre outras externalidades ambientais negativas, a transformação de paisagens naturais e prejuízos pertinentes aos serviços

ecossistêmicos, a exemplo de perdas relativas à qualidade e disponibilidade hídrica, à regulação climática, à diversidade biológica e à estabilidade pedológica.

Claramente, trata-se de cenário que coloca em risco não apenas a sadia qualidade de vida, mas, a própria vida em si, uma vez que, a título de exemplo, mortes decorrem da contaminação hídrica e atmosférica, bem como de enchentes e deslizamentos de terra⁵.

Ressalta-se que a temática ambiental, enquanto variável do desenvolvimento, ganhou maior importância nas discussões internacionais na década de 1960. (CORDANI e TAIOLI, 2000, p. 518)

Num momento posterior, por ocasião da Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, em 1972, foram estabelecidos princípios aptos a nortear as atividades humanas em prol de intervenções ambientais não predatórias, a exemplo dos seguintes:

Princípio 2

Os recursos naturais da terra incluídos o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e especialmente amostras representativas dos ecossistemas naturais devem ser preservados em benefício das gerações presentes e futuras, mediante uma cuidadosa planificação ou ordenamento.

[...]

Princípios 4

O homem tem a responsabilidade especial de preservar e administrar judiciosamente o patrimônio da flora e da fauna silvestres e seu habitat, que se encontram atualmente, em grave perigo, devido a uma combinação de fatores adversos. Conseqüentemente, ao planificar o desenvolvimento econômico deve-se atribuir importância à conservação da natureza, incluídas a flora e a fauna silvestres.

Princípio 5

Os recursos não renováveis da terra devem empregar-se de forma que se evite o perigo de seu futuro esgotamento e se assegure que toda a humanidade compartilhe dos benefícios de sua utilização. (ONU, 1972)

Na década seguinte, no ano de 1987, uma comissão criada pela ONU, com o objetivo de promover estudos atinentes aos “problemas globais de ambiente e desenvolvimento”, apresentou o Relatório Brundtland, documento conhecido como “Nosso Futuro Comum” e que trouxe a ideia de “desenvolvimento sustentável”, definido por Cordani e Taioli como aquele que “preconiza um sistema de desenvolvimento socioeconômico com justiça social e em harmonia com os sistemas de suporte da vida na Terra” (CORDANI e TAIOLI, 2000, p. 518).

⁵ No que tange aos dois últimos eventos citados – enchentes e deslizamentos de terra –, vale anotar que, muitas das vezes, estes guardam relação com a completa inobservância dos regramentos concernentes às áreas de preservação permanente.

Santos, por sua vez, registra o conceito estabelecido no âmbito da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, em 1992, a saber: “aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem suas próprias necessidades”. (SANTOS, 2011, p. 120)

É nesse contexto, de graves prejuízos ecossistêmicos e reuniões entre lideranças mundiais, que a tutela jurídica ambiental passa a ser, na linguagem de Prado, uma “exigência mundialmente reconhecida”, cuja normatização pauta-se pelo “imperativo elementar de sobrevivência e solidariedade”. (PRADO, 2011, p. 115)

3.2 DO MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Poder Constituinte Originário atribuiu especial atenção ao meio ambiente, conforme se infere do Capítulo VI da Constituição Federal, o qual traz um único artigo, cujo *caput* transcreve-se adiante:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, 1988)

Ora, do *caput* do supratranscrito artigo 225 da Lei Maior, evidencia-se a natureza jurídica do meio ambiente ecologicamente equilibrado no ordenamento pátrio, qual seja, a de bem jurídico difuso e intergeracional.

No entendimento de Padilha, a “previsão constitucional referida ao meio ambiente na Carta brasileira de 1988 consubstanciou-se em um grande avanço na proteção jurídica do meio ambiente nacional”. A autora assinala que, porquanto os textos constitucionais anteriores desprezavam o meio ambiente na qualidade de “bem jurídico autônomo”, sua defesa era realizada pela “via indireta da proteção da saúde”. (PADILHA, 2010, p. 155-156)

Padilha também assevera que, previamente à promulgação da Constituição Federal de 1988, o arcabouço jurídico ambiental infraconstitucional não oferecia a “sistematização necessária para uma maior integração entre as diversas e complexas temáticas que envolvem a questão ambiental nacional”. (PADILHA, 2010, p. 155)

Sarlet e Fensterseifer observam que a Lei Maior, influenciada pelo Direito Constitucional Comparado e, ainda, pelo Direito Internacional,

sedimentou e positivou ao longo do seu texto os alicerces normativos de um constitucionalismo ecológico, atribuindo ao direito ao ambiente o status de direito fundamental, em sentido formal e material, orientado pelo princípio da solidariedade, conforme inclusive já resultou reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal [...].(SARLET e FENSTERSEIFER, 2012, p. 39-40).

Os autores em referência salientam que, em seu aspecto conceitual, a dignidade da pessoa humana revela um caráter “histórico-cultural em permanente transformação quanto ao seu sentido e alcance”, afirmando que tal fundamento constitucional apresenta, nos dias atuais, dentre outras dimensões, aquela de cunho ecológico. A dignidade da pessoa humana é, portanto, dependente da qualidade ambiental, inclusive, porque esta, nos termos do caput do artigo 225 da Constituição Federal, é “essencial à sadia qualidade de vida” (SARLET e FENSTERSEIFER, 2012, p. 40-41).

Prado (2011, p. 115) assinala, outrossim, a intrínseca relação entre conservação do meio ambiente e valores atinentes aos direitos fundamentais, em especial, no que diz respeito à vida e saúde.

Válido registrar, também, as palavras de Hang e Callejão, no sentido de que a tutela do meio ambiente consiste, nos dias atuais, em problemática a ser enfrentada “a partir da perspectiva fundamental dos direitos humanos” (HANG e CALLEJÃO, 2005, p. 643).

No tocante à saúde humana, a título de complementação, transcreve-se abaixo ensinamento do doutrinador Paulo Affonso Leme Machado, *textus*:

A saúde dos seres humanos não existe somente numa contraposição a não ter doenças diagnosticadas no presente. Leva-se em conta o estado dos elementos da Natureza – águas, solo, ar, flora, fauna e paisagem – para se aquilatar se esses elementos estão em estado de sanidade e de seu uso advenham saúde ou doenças e incômodos para os seres humanos (MACHADO, 2014, p.66).

Insta observar que a indiscutível relevância constitucional do meio ambiente ecologicamente equilibrado transparece, também, da possibilidade de sujeição dos infratores ambientais à responsabilização, concomitante, nas esferas cível, penal e

administrativa, conforme preceitua o § 3º do artigo 225 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 225. [...]

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (BRASIL, 1988)

Ainda no tocante à tutela constitucional ambiental, dignos de destaque os artigos 170, incisos III e VI, que versam, respectivamente, acerca da função social da propriedade e da defesa do meio ambiente, registre-se, na qualidade de princípios da Ordem Econômica.

Merece realce que a defesa do meio ambiente, na qualidade de Princípio da Ordem Econômica, já havia sido estabelecida pelo Poder Constituinte Originário, contudo, o Poder Reformador cuidou em complementar o inciso VI do artigo 170 da Lei Maior, dispondo expressamente acerca da possibilidade de serem fixadas condições diferenciadas, “conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Destarte, fica evidente que, à luz da Constituição Federal, beneficiar atores econômicos que adotam práticas sustentáveis não implica em malferimento do Princípio da Igualdade, abordado no tópico 2.2.4. deste estudo.

Especificamente no que atine à função social da propriedade, ressalta-se o disposto no artigo 186, inciso II, que dispõe:

Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - **aproveitamento racional e adequado;**

II - **utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;**

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - **exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.** (BRASIL, 1988) (grifos não constantes do original)

Por demais válidas são as lições de Padilha (2010, p. 269-270), que traz à baila aspectos históricos relativos à evolução da ideia de função social da propriedade, inclusive, com *status* de Princípio do Direito Ambiental.

Em breve síntese, a autora versa sobre o aperfeiçoamento da ideia de direito de propriedade que alicerçou o regramento jurídico dos “Estados ocidentais modernos”, precisamente, aquela sugerida por John Locke, que o concebia como um “direito absoluto, ilimitado e exclusivo”. Consoante Padilha, num determinado momento, o caráter exclusivamente individual da propriedade cedeu espaço ao interesse geral. Trata-se da função social da propriedade, cuja finalidade consiste, nos termos da autora, em “fazer submeter o interesse individual ao interesse coletivo, ao bem-estar geral”. (PADILHA, 2010, p. 268-271)

Dos ensinamentos alhures, evidencia-se a correlação do Princípio da Função Social da Propriedade com o da Supremacia do Interesse Público, os quais, embora não abordados em tópicos específicos do presente trabalho, revelam pertinência com seu objeto, visto que a tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, enquanto bem jurídico difuso, não pode ser adiada por força de interesses de natureza individual.

Acerca da prevalência de interesses públicos sobre particulares, Hang e Callejón lecionam:

Diretriz implícita, mas de forte e profundo poder de penetração em todas as regras de direito público, exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito ao direitos de todos os súditos. É um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário. (HANG e CALLEJÃO, 2005, p. 650)

3.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

Na condição de ramo autônomo das Ciências Jurídicas, o Direito Ambiental não poderia deixar de possuir princípios próprios, de tal forma que soluções jurídicas para as problemáticas ambientais possam ser oferecidas mediante atenção às balizas pertinentes, seja nas hipóteses de inexistência de normas, bem como naquelas caracterizadas pela existência de disposições normativas conflitantes.

Destarte, adiante, passa-se à exposição de importantes princípios do Direito Ambiental, alguns dos quais foram destacados por Torres (2005, p. 23) em

lições atinentes ao Direito Tributário Ambiental, conforme narrado noutro tópico deste trabalho⁶.

3.3.1 Princípio do Usuário-pagador

Dos ensinamentos de Machado, depreende-se que o uso dos recursos naturais, ao onerar toda a sociedade, deve ser regularmente cobrado, sob o risco de configuração de “enriquecimento ilegítimo do usuário”. (MACHADO, 2014, p. 91)

Machado (2014, p. 92) esclarece que o Princípio ora comentado não traz natureza sancionatória, visto que, mesmo diante da perfeita licitude do ato, este poderá ser invocado para exigir do agente pagamento correspondente, sendo suficiente, apenas, a identificação do uso do recurso natural pelo órgão ambiental competente.

3.3.2 Princípio do Poluidor-pagador

Consoante Machado, o Princípio do Poluidor-pagador, contido no Princípio do Usuário-pagador, impõe ao agente a obrigação de pagar pela “poluição que pode ser causada ou que já foi causada”, não podendo ser confundido, no entanto, com o direito de poluir mediante pagamento. (MACHADO, 2014, p. 90-92)

O autor ensina, ademais, dois distintos momentos para sua aplicação: “um momento é o da fixação das tarifas ou preços e/ou da exigência de investimento na prevenção do recurso natural, e outro momento é o da responsabilização residual ou integral do poluidor.” (MACHADO, 2014, p. 92)

Machado transcreve, ainda, as seguintes lições de Derani: “O custo a ser imputado ao poluidor não está exclusivamente vinculado à imediata reparação do dano. O verdadeiro custo está numa atuação preventiva.” (DERANI, *apud* MACHADO, 2014, p. 92)

Fiorillo assinala “duas órbitas de alcance” do Princípio do Poluidor-pagador: “a) busca evitar a ocorrência de danos ambientais (caráter preventivo); e b) ocorrido o dano, visa à sua reparação (caráter repressivo)”. (FIORILLO, 2013, p. 82)

⁶ Vide item 2.2.

O autor em comento (FIORILLO, 2013, p. 86) realça a atenção constitucional dada ao Princípio sob análise, nos termos do §3º do artigo 225, que preceitua:

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados. (BRASIL, 1988)

A título de observação, verifica-se que o dispositivo supra carrega, apenas, o caráter repressivo do Princípio examinado neste tópico.

3.3.3 Princípio do Protetor-beneficiário ou Protetor-recebedor

Enquanto os Princípios do Poluidor-pagador e do Usuário-pagador refletem em sanções ou ônus para os agentes, o Princípio examinado neste tópico norteia ações públicas em sentido contrário, de tal modo que as práticas *pro ambiente* possam ser premiadas, com vistas, inclusive, ao seu estímulo.

Nesse ponto, Schoueri assevera que:

Para as externalidades positivas, também, cabe ao Estado, por meio de vantagens econômicas, incrementar os ganhos daqueles que as provocam, de modo a permitir a contabilização das vantagens geradas. (SCHOUERI, 2005, p. 237)

Trata-se do Princípio do Protetor-beneficiário ou Protetor-recebedor, que, nas palavras de Ribeiro, “postula que aquele agente público ou privado que protege um bem natural em benefício da comunidade deve receber uma compensação financeira como incentivo pelo serviço de proteção ambiental prestado”, servindo, assim, para a implementação de justiça econômica, tendo em vista a lógica de que: “se tem valor econômico, é justo que se receba”. (RIBEIRO, 1998, p. 01)

3.3.4 Princípios da Precaução e Prevenção

Inicialmente, registre-se que a opção pela abordagem dos Princípios da Precaução e da Prevenção, num único tópico, deve-se ao fato de que, por vezes, estes são tratados como sinônimos. Cuida-se de equívoco que deve ser afastado

em caráter definitivo, de tal maneira que os atores do Direito Ambiental possam aplicá-los em cabal harmonia com suas respectivas essências.

Antunes (2014, p. 46) observa que, embora próximos, os Princípios da Precaução e da Prevenção não podem ser confundidos.

No que diz respeito ao Princípio da Precaução, o autor, inclusive, destaca a inexistência de consenso doutrinário, afirmando ser essencial a fixação de um conceito operacional, de tal modo que este não seja reduzido a “uma subalterna condição de mero instrumento voltado para a inação administrativa e política, como vem sendo o resultado de sua interpretação maximalista”. (ANTUNES, 2014, p. 46)

Segundo Sustain (2012), o Princípio da Precaução encontra previsão em, no mínimo, 14 (quatorze) documentos internacionais, os quais possibilitam distintas concepções acerca de seu alcance.

A Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, por exemplo, traz, em seu Princípio 15, a seguinte redação:

Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
Princípio 15

Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. **Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental** (grifos não constantes do original) (ONU, 1992)

A fim de distinguir o escopo de cada um, Leite e Ayala relacionam o Princípio da Prevenção com a ideia de perigo concreto, e o da Precaução com a ideia de perigo abstrato. Na concepção dos autores, sendo orientado pela “ciência e pela detenção de informações certas e precisas sobre a periculosidade e o risco”, o Princípio da Prevenção “revela situação de maior verossimilhança do potencial lesivo”, quando comparado ao Princípio da Precaução, que, por sua vez, oferece orientação decisória para situações caracterizadas por “bases cognitivas precárias”, ou seja, em cenários de “elevado grau de imprevisão e insegurança científica”.

Em consonância com o estabelecido por Leite e Ayala, Nicolas Treich e Gremaq registram que: “A precaução visa a gerir a espera da informação. Ela nasce da diferença temporal entre a necessidade imediata de ação e o momento onde nossos conhecimentos científicos vão modificar-se.” (TREICH e GREMAQ, *apud* MACHADO, p. 66)

França, interpretando as lições de Treich e Gremaq, conclui nos seguintes termos:

[...] fica clarividente que a decisão tomada pela Administração, com fundamento no Princípio da Precaução, não deve obstar, *ad eternum*, a realização de determinada atividade, mas, tão somente, até o momento em que seus impactos sejam suficientemente conhecidos. (FRANÇA, 2015, p. 13)

Eis, portanto, a função do Princípio da Precaução: obstar determinadas atividades humanas, frise-se, enquanto não cessadas as incertezas científicas acerca de suas externalidades ambientais negativas.

No que atine ao Princípio da Prevenção, este não se destina à paralisação das atividades antrópicas, mas, ao “implemento dos cuidados e cautelas necessários, pois é preciso minimizar o quanto possível o potencial de riscos”. (PADILHA, 2010, p. 254)

O Princípio da Prevenção é aplicável, consoante Antunes, por ocasião de externalidades ambientais conhecidas e sobre as quais haja a possibilidade de estabelecer, seguramente, “um conjunto de nexos de causalidade que seja suficiente para a identificação dos impactos futuros mais prováveis”. (ANTUNES, 2014, p. 48)

Segundo o autor, o licenciamento ambiental tem por alicerce tal Princípio, visto que este se dá com base em “conhecimentos acumulados sobre meio ambiente”. (ANTUNES, 2014, p. 48)

Padilha, com entendimento semelhante, afirma que o principal instrumento jurídico do Princípio da Prevenção é o “licenciamento ambiental”, bem como “os estudos de impacto ambiental realizados sobre conhecimentos acumulados sobre meio ambiente”. (PADILHA, 2010, p. 254)

3.3.5 Princípio da Cooperação

Concernente ao Princípio da Cooperação na esfera internacional, compreende-se, das lições de Mirra (2011, p. 358-359), que este se justifica pelo caráter transfronteiriço das problemáticas ambientais, tendo sido, inclusive, contemplado no texto da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, de 1992, precisamente, pelo Princípio nº 02, que, a despeito de

salientar a soberania dos Estados no tocante à exploração dos recursos naturais localizados em seus territórios, explicita deveres afetos à não geração de externalidades ambientais negativas para os demais.

Quanto ao ordenamento pátrio, merecem relevo as lições de Milaré (2011, p.401-402), que destaca: a) o artigo 4º, inciso IX, da Constituição Federal, dispositivo pertinente ao Princípio da Cooperação entre os Povos para o Progresso da Humanidade, a ser observado no âmbito das relações internacionais brasileiras; e b) a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, cujo capítulo VII, dispõe sobre a “cooperação internacional para a preservação do meio ambiente”.

De modo claro, os apontamentos acima revelam a face internacional do Princípio da Cooperação, contudo, à luz da doutrina de Padilha (2010, 265-268), este deve, também, ser observado sob a ótica nacional. Nesse sentido, alerta a autora para os artigos 225, *caput*, e 23 da Constituição Federal, uma vez que, enquanto o primeiro dispositivo citado atribui ao Poder Público e à coletividade o dever de tutela ambiental, o segundo dispõe acerca de competências comuns dos entes federativos relativas a tal fim.

Nos termos da autora:

Tais determinações constitucionais acentuam a importância de uma atuação conjunta e coordenada dos entes políticos, bem como da necessidade de participação da sociedade civil, na difícil luta pela preservação ambiental. (PADILHA, 2010, p. 266)

Cumprе registrar que o Princípio da Cooperação sob a ótica interna alicerça muito bem a extrafiscalidade tributária ambiental, visto que esta evidencia relação entre um Estado e seus súditos contribuintes, e não entre este e outros Estados soberanos. Nessa toada, observa-se, de um lado, o Poder Público dispensando parcela de sua arrecadação, e, do outro, particulares que adotam práticas sustentáveis em prol de toda a coletividade.

4 DAS POLÍTICAS PÚBLICAS AMBIENTAIS

Padilha conceitua política pública como “o conjunto de normas jurídicas e atos jurídicos, administrativos ou não, que objetivam proporcionar uma melhoria nas condições de vida da sociedade, no aspecto social, econômico ou político.” (PADILHA, 2010, p. 119)

Na linguagem de Souza:

A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real. (SOUZA, 2006, p. 26)

Valendo-se das lições de Frey (2000, p. 215), que apresenta três dimensões para o termo “política”, a saber, institucional, processual e material, importa esclarecer que, no âmbito do presente trabalho, o enfoque paira sobre o conteúdo das políticas ambientais, ou seja, adota-se a última dimensão citada.

Nesse diapasão, e em consonância com os ensinamentos de Padilha, insta salientar que a análise ora empreendida recai sobre instrumento de política pública que apresenta o condão de promover melhorias “nas condições de vida da sociedade”, visto que destinado à tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem jurídico “essencial à sadia qualidade de vida”, nos termos do já transcrito artigo 225 da Constituição Federal.

Trazendo lições afetas às políticas públicas ambientais, Padilha deixa transparecer etapas pertinentes, senão, veja-se:

Cabe ao Estado por meio de políticas públicas direcionadas ao meio ambiente, em todas as suas formas e expressões (meio ambiente natural e artificial), **diagnosticar, organizar, planejar e atuar** no sentido da implementação da promessa constitucional de equilíbrio ambiental, aplicando uma gestão ambiental que vise à sustentabilidade. (PADILHA, 2010, p.117) (grifos não constantes do original)

A imprescindibilidade de uma boa implementação e aplicação das políticas públicas é destacada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BIRD, *in verbis*: “Uma política pode ser muito bem projetada, passar pelo processo de

aprovação sem alterações e, ainda assim, ser completamente ineficaz se não for bem implementada e aplicada.” (BIRD, 2007, p. 136)

No que concerne à efetividade das políticas públicas, entende-se deveras válidas as “características-chave” propostas pelo BIRD, senão, veja-se:

Estabilidade — em que medida as políticas são estáveis ao longo do tempo.
 Adaptabilidade — em que medida as políticas podem ser ajustadas quando falham ou quando as circunstâncias mudam.
 Coerência e coordenação — em que grau as políticas são compatíveis com outras políticas afins e resultam de ações bem coordenadas entre os atores que participam de sua formulação e implementação.
 Qualidade da implementação e da aplicação efetiva.
 Consideração do interesse público — em que grau as políticas atendem ao interesse público.
 Eficiência — em que medida as políticas refletem uma alocação de recursos escassos que assegure retornos sociais elevados. (BIRD, 2006, p. 130)

Conjugando as características supra, espera-se que as políticas públicas, sobretudo, num regime democrático, reflitam o interesse público e não sejam interrompidas conforme a alternância do poder. Contudo, embora seja necessário dar continuidade às políticas públicas iniciadas, estas não podem ser engessadas no tempo e no espaço, devendo, portanto, ser passíveis de adaptação ao longo do processo de implementação.

Faz-se, mister, ainda, que as políticas públicas não sejam isoladas uma das outras, seja com relação às matérias distintas, no âmbito da mesma esfera de governo, seja no tocante à matéria idêntica, porém, normatizada por diferentes entes federativos, a exemplo do que ocorre com o meio ambiente, tendo em vista a competência comum prevista no artigo 23, incisos VI e VII, da Constituição Federal⁷.

No mais, quanto à característica-chave “eficiência”, trata-se de considerar, por ocasião da elaboração e implementação de políticas, a relação custo-benefício, de tal modo que os melhores resultados socioambientais sejam alcançados mediante o emprego de recursos humanos e financeiros da forma mais racional possível.

Merece nota, ainda, e especificamente no tocante à “consideração do interesse público”, que, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, não basta que o Poder Público, quando de seus estudos, observe os anseios da coletividade,

⁷ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
 VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

frise-se, na condição de mera variável. Na verdade, no processo construtivo das políticas públicas, faz-se mister a efetiva participação de todos os setores que, direta ou indiretamente, possam ser por estas afetados.

Horta (2004, p. 129-132), em tese de mestrado, versa sobre os riscos de políticas públicas fixadas, exclusivamente, por tecnocratas, destacando a importância de ações comunicativas, assim entendidas, na concepção do autor alemão Jürgen Habermas, como aquelas que não se destinam à vitória argumentativa de uma das partes, mas, ao consenso de todas as partes envolvidas.

Nesse rumo, o autor conclui:

Assim, se pode dizer que as políticas públicas que passam pelo crivo da ação comunicativa permitem o desenvolvimento de empreendimentos de modo que se coordenem ações e que possam ser garantidas iguais liberdades subjetivas, o que contribui, por óbvio, para a integração social. (HORTA, 2004, p. 131-132)

Entende-se que, dos ensinamentos supra, transparece qualidade desejável para as políticas públicas, a saber: seu condão de estabelecer, ou não, cenários de paz social, o que não significa, contudo, a completa satisfação, sob a ótica individual, de todos os *stakeholders*, mas, a clara noção de que a proposta final foi a que melhor equilibrou todos os direitos envolvidos.

4.1 INSTRUMENTOS DE COMANDO E CONTROLE

Os instrumentos de comando e controle consistem num sistema de “normas, regras, procedimentos e padrões”, destinado à conquista de metas ambientais e que deve, por conseguinte, ser rigorosamente observado pelos agentes econômicos, sob o risco de sujeição à atividade sancionatória estatal (MARGULIS, 1996, p. 05).

Resta clarividente que tais instrumentos são alicerçados no Poder de Polícia, cuja perfeita compreensão pode ser extraída da leitura do artigo 78 do CTN, que dispõe:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à

tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

Tais instrumentos podem ser extraídos do artigo 9º da Lei nº 6.938, de 1981, *in verbis*:

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:
I - o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental;
[...]
IV - o licenciamento e a revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;
[...]
IX - as penalidades disciplinares ou compensatórias ao não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental. (BRASIL, 1981)

Por óbvio, os instrumentos ora examinados trazem, além do caráter punitivo e reparatório, aspecto educativo-preventivo, na medida em que os agentes, quando cientes da possibilidade de sujeição às sanções legais – por condutas nocivas ao meio ambiente –, passam a adotar práticas ambientalmente aceitáveis.

Dentre as críticas aos instrumentos de comando e controle, ressalta-se a de que, por ocasião de sua regulamentação, tendem a ser desprezados aspectos concernentes aos custos exigidos para a incorporação de novas tecnologias pelo setor empresarial. (MARGULIS, 1996, p. 05)

4.2 INSTRUMENTOS ECONÔMICOS

Ao examinar os instrumentos econômicos, Nusdeo traz à baila as lições de Ronaldo S. da Motta, no sentido de que estes incidem diretamente sobre os “custos de produção e consumo dos agentes cujas atividades estejam inseridas nos objetivos da política em questão”. (NUSDEO, 2011, p. 335)

Nusdeo assinala que os instrumentos ora analisados dividem-se em instrumentos econômicos precificados e de criação de mercado, esclarecendo que a primeira categoria citada traz por característica a modificação dos preços dos bens e serviços oferecidos no mercado, seja para cima ou para baixo, no âmbito de determinada política pública, a qual apresenta “como exemplos mais ilustrativos os mecanismos fiscais de imposição de tributos ou preços públicos ou ainda as isenções fiscais”. (NUSDEO, 2011, p. 335)

Já aqueles afetos à criação de mercados, ainda segundo Nusdeo, destinam-se à alocação de

direitos de uso dos recursos naturais ou de emissão de poluentes aos agentes econômicos e criam mecanismo para que estes sejam transacionados entre eles. Nesse sentido, acaba-se por “incluir os bens ambientais no circuito mercantil, com vistas a associar diretamente um preço à sua utilização”. (NUSDEO, 2011, p. 335)

Ao contrário do referido autor, que, conforme exposto alhures, entende um mecanismo de natureza tributária como espécie de instrumento econômico, observa-se que a doutrina, por vezes, diferencia tais instrumentos, colocando-os em categorias distintas. É o que se infere, por exemplo, das lições de Amaral:

A adoção de novas medidas efetivas de proteção ambiental objetiva desenvolver sistemas preventivos, evitando, assim, a ocorrência do dano ecológico. Dentre essas medidas, encontram-se as econômicas, tributárias e regulamentadoras, que desenvolvem a estruturação de políticas de proteção ambiental (AMARAL, 2011, p. 1359-1360)

Insta salientar que, para o objetivo do presente trabalho, tais especificidades doutrinárias não se mostram tão relevantes. De qualquer forma, registre-se a adoção da linha de Nusdeo, no sentido de que um mecanismo tributário constitui-se em modalidade de instrumento econômico.

Exarados os apontamentos iniciais, anota-se que, no âmbito do Direito Ambiental Internacional, os instrumentos econômicos encontram previsão na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, cujo Princípio 16 estabelece:

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais. (ONU, 1992)

A título de observação, verifica-se que a versão original, em inglês⁸, adota a expressão *internalization of environmental costs*, enquanto que o texto traduzido⁹

⁸ Disponível em: <http://www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm> Acesso em: 24 ago 2015.

menção internacionalização. Ora, claramente, a intenção dos signatários não foi a de que “as autoridades nacionais” promovessem a diluição, em escala global, dos custos ambientais causados pelos poluidores, mas, a de que estes os assumam, em caráter exclusivo, como decorrência de suas atividades.

Convém anotar que os instrumentos ora examinados também encontram previsão no artigo 9º da Lei nº 6.938, de 1981, senão, veja-se:

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:
[...]
XIII - instrumentos econômicos, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros. (BRASIL, 1981)

É salutar observar que a expressa previsão de instrumentos econômicos no âmbito da Política Nacional de Meio Ambiente, conforme dispositivo supra, foi introduzida por intermédio da Lei nº 11.284, de 02 de março de 2006¹⁰.

Não obstante, entende-se que anteriormente à edição da sobredita Lei, a de nº 6.938, de 1981, já os contemplava, porém, de modo implícito e abrangente, consoante se depreende do inciso V do artigo 9º, *textus*:

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:
[...]
V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental; (BRASIL, 1981)

Consoante Milaré, instrumentos econômicos devem ser contemplados no âmbito das atividades legiferantes, de modo a “incentivar e propiciar a preservação do meio ambiente, como também viabilizar uma célere capacidade de reparação dos danos ambientais causados”. (MILARÉ, 2009, p. 476)

⁹ Disponível em: <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> Acesso em: 24 ago 2015.

¹⁰ Lei nº 11.284, de 02 de março de 2006. [...]
Art. 84. A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, passa a vigorar com as seguintes alterações:
"Art.9º
XIII - instrumentos econômicos, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros." (NR)

5 EXTRAFISCALIDADE DOS IMPOSTOS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Conforme exposto neste trabalho, a finalidade fiscal tributária é essencial para que o Poder Público possa desempenhar suas atribuições constitucionais. Sendo assim, Hang e Callejão afirmam que “a ideia de não pagar tributo contrapõe-se à voracidade do Estado de arrecadar.” (HANG e CALLEJÃO, 2005, p. 643)

Ocorre, porém, que, a depender dos bem jurídicos em jogo, a resistência estatal – concernente à diminuição da arrecadação – deve ceder às políticas de extrafiscalidade tributária.

Nesse diapasão, inegável que a tutela do meio ambiente, bem jurídico elevado ao *status* de direito humano fundamental, justifica, por si só, a atuação do Estado na direção em comento, claro, com a devida cautela, tendo em vista as consequências orçamentárias decorrentes.

O Direito Tributário Ambiental é, segundo Torres, orientado por princípios que vinculam-se aos valores “da liberdade, justiça, segurança e solidariedade”. Na concepção do autor: o valor da liberdade estaria correlacionado ao Princípio da Imunidade do mínimo ecológico; o da Justiça aos Princípios do Poluidor-pagador, Usuário-pagador, Capacidade Contributiva e Custo/Benefício; o da Segurança aos Princípios da Prevenção, Precaução, Legalidade Tributária e Tipicidade Tributária; e o da Solidariedade, por sua vez, aos Princípios da Capacidade Contributiva Solidária e da Solidariedade de Grupo. (TORRES, 2005, p. 21-23)

Entende-se que as correlações estabelecidas por Torres, ora brevemente narradas, trazem qualidade propedêutica para o estudo da extrafiscalidade tributária ambiental.

Adentrando ao objeto precípuo desta monografia, merece atenção o que ensina Tupiassu, nos seguintes termos:

a utilização dos tributos não apenas em sua função arrecadatória, mas principalmente em seu caráter extrafiscal é de fundamental importância para o perfeito implemento das políticas ambientais[...] (TUPIASSU, 2006, p. 109)

De modo claro, cuida-se de instrumento com o condão de promover significativas alterações no *modus operandi* de governos, empresas e particulares.

Na linguagem de Anderson e Almeida, “observa-se a importância do caráter extrafiscal do tributo em que o intervencionismo fiscal serve de instrumento eficaz para a reforma ou a educação socioambiental” (ANDERSON e ALMEIDA, 2005, P. 631).

Os autores em referência, inclusive, salientam imposição constitucional atinente à ordem econômica, precisamente, aquela direcionada ao desenvolvimento sustentável. (ANDERSON e ALMEIDA, 2005, P. 631)

A aplicação da função extrafiscal tributária visando à efetividade de preceitos constitucionais é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, consoante se depreende do seguinte julgado:

E M E N T A: AGRADO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - **A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. [...] (AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077) (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2005) (grifos não constantes do original)**

Ora, embora o Acórdão supra não verse sobre a temática ambiental, resta claro que, se a Corte Constitucional respalda política de extrafiscalidade tributária destinada à “promoção do desenvolvimento nacional” e à “superação das desigualdades sociais e regionais”, à luz do artigo 3º, incisos II e III, da Constituição, igual posicionamento deve ser adotado sempre que a intenção normativa for a conquista de outros importantíssimos objetivos constitucionais, a exemplo da tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Especificamente no tocante à extrafiscalidade tributária em matéria ambiental, merece realce fragmento constante de Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região, julgado que explicita a pertinência da função tributária em comento para o fim de conquista de um desenvolvimento nacional sob bases sustentáveis, senão, veja-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. AÇÃO ORDINÁRIA. PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA FUNCIONAL REJEITADA. SUDENE/ADENE. INCENTIVOS FISCAIS. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO AOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. LEGITIMIDADE DO ATO. PREVISÃO LEGAL. LAUDO CONSTITUTIVO DE CONCESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE CARÁTER ONEROSO E POR PRAZO CERTO. IRREVOGABILIDADE E IMUTABILIDADE. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO FISCAL. RESPEITO ÀS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO ATO JURÍDICO PERFEITO, DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO PROTETATÓRIOS. MULTA AFASTADA. [...] VI – Nesse contexto, **o Estado fiscalista há de buscar a receita tributária para vertê-la em benefício da sociedade e, no plano da extrafiscalidade, como no caso, não pode, arbitrariamente, cassar isenções legalmente concedidas de forma onerosa e com prazo certo, visando extrair efeitos puramente fiscais, com desvio de sua finalidade social, sem compromisso com o pacto fundamental do Texto Magno, em busca de um desenvolvimento nacional, plenamente sustentável.** VII – **Na melhor exegese do constitucionalismo moderno, o fenômeno tributário fiscal e extrafiscal encontra abrigo nas vertentes do Direito Ambiental**, que rompe com as barreiras do tempo, e, numa dimensão intergeracional, garante a todos um desenvolvimento sustentável, determinante de uma existência digna para as presentes e futuras gerações (CF, arts. 170 de 225), como garantia fundamental de aplicação imediata (CF, art. 5º, § 1º), cuja eficácia instantânea supera a da simples autoaplicabilidade normativa, no plano jurídico e fático. (APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO NA AÇÃO ORDINÁRIA 200634000082357/DF, Relator(a): DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA PRUDENTE, Oitava Turma do Tribunal Regional Federal - 1ª Região. Julgado em 29/04/2011. (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 2011) (grifos não constantes do original)

Insta esclarecer que, norteadas pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho, citado por Hang e Callejão (2005, p. 652), a concepção adotada neste trabalho é a de que a redução de bases de cálculo e alíquotas revela uma isenção parcial, visto que o tributo não deixa de surgir, mas, surge de maneira mitigada.

Importa anotar, outrossim, que, em se tratando de isenções tributárias, é frequentemente ventilado eventual malferimento do Princípio da Isonomia. Deste modo, merecem destaque os ensinamentos de José Souto Mayor Borges, citado por Yoshida (2005, p. 543), no sentido de que não se revela em afronta ao sobredito Princípio a atividade legiferante que, visando fins socioeconômicos, estabeleça

isenções tributárias não arbitrárias, quais sejam: aquelas cuja seletividade não é pautada por políticas de favorecimento, mas, exclusivamente, pelos fins narrados alhures.

No mais, afigura-se relevante reiterar que a própria Constituição Federal autoriza, no âmbito das atividades econômicas, o estabelecimento de “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”, nos termos do inciso VI do artigo 170. (BRASIL, 1988)

Cita-se, ainda, o inciso II do artigo 150 da Lei Maior, que preceitua a impossibilidade de “tratamento desigual”, apenas, quando os contribuintes se encontrarem em situações equivalentes¹¹.

Ora, via de regra, lucrar mediante práticas insustentáveis sob as óticas social e ambiental exige menores investimentos por parte do contribuinte. Por outro lado, aquele que visa compatibilizar seus anseios financeiros às necessidades do meio ambiente impactado, bem como das comunidades envolvidas, tende a realizar maiores dispêndios.

Deste modo, não se verificando situação equivalente, o estabelecimento de tratamento igualitário revelaria, na verdade, uma inconstitucionalidade.

Feitas as considerações acima, mister realçar – uma vez que o foco do presente trabalho consiste na extrafiscalidade dos impostos para fins ambientais – os ensinamentos de Ribas, que considera elegíveis, para o fim de aplicação da função extrafiscal ambiental, todas as espécies tributárias. Contudo, na concepção da autora,

os impostos oferecem o mais fértil campo de eleição extrafiscal, sejam os impostos em geral e principalmente os indiretos, incidentes sobre a produção e o consumo; podem ser vastamente utilizados como instrumentos de tributação no campo ambiental, por meio de mecanismos de graduações de alíquotas, reduções de base de cálculo e seletividade, isenções e restituições, dependendo da natureza dos produtos, visando a incrementar ou desestimular a produção dos que sejam poluidores ou cujo

¹¹ Constituição Federal de 1988.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

processo produtivo afete negativamente o ambiente (RIBAS, 2005, p. 696-701). (grifos não constantes do original)

Assim, valendo-se das lições de Ribas (2005, p. 696-701), no sentido de que os impostos constituem-se na espécie tributária com maiores possibilidades de aplicação extrafiscal, optou-se, como já afirmado no tópico introdutório, pela abordagem de tal função, apenas, com relação à esta espécie tributária, a qual é definida pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional¹².

Passa-se, assim, à exposição de exemplos da extrafiscalidade tributária ambiental aplicada aos impostos, destacando previsões normativas extraídas do arcabouço jurídico brasileiro, doutrina e jurisprudência pertinentes e, ainda, entraves eventualmente identificados.

Ressalta-se que serão abordados cinco impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o Imposto Territorial Rural – ITR e o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, de competência federal; o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de competência estadual; e o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, de competência municipal.

5.1 DO IPI

O IPI é um tributo federal, que traz, dentre outras características, um caráter seletivo, conforme preceitua o inciso I do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[..]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (BRASIL, 1988)

¹² Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [...]

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A regulamentação do imposto ora analisado se deu nos termos do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010¹³.

Atinente à sua incidência, esta consta da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI¹⁴.

Pinto (2010, p. 4.390) recorre aos ensinamentos de Anselmo Lopes, que sustenta a aplicação da seletividade econômica do IPI não de forma isolada, mas, em conjunto com sua seletividade ambiental.

O autor explica que a seletividade econômica, tradicionalmente aplicada em caráter exclusivo, trata os atores como agentes econômicos, apenas. De suas lições, infere-se que a seletividade ambiental, por sua vez, os concebe como interventores no meio ambiente, portanto, capazes de influenciar em sua qualidade e, por consequência, na própria saúde humana. (PINTO, 2010, p. 4.391)

Ora, de fato, um produto, a despeito de essencial sob a ótica da seletividade econômica, pode ter sido produzido com base em práticas prejudiciais ao meio ambiente. Assim, nada mais razoável que, à luz do proposto pelo autor, sejam as variáveis econômica e ambiental sopesadas concomitante, por ocasião da definição da alíquota a incidir sobre o produto.

Há previsões no arcabouço jurídico pátrio que indicam o caráter extrafiscal ambiental aplicado ao tributo *sub examine*, a exemplo do Decreto nº 755, de 15 de junho de 2010, cujos preceitos tendem a desestimular a produção de veículos movidos à gasolina, na medida em que oferecem alíquotas reduzidas para aqueles movidos à álcool.

Acerca do ato regulamentar em referênci, Jaccoud assevera que seu objetivo precípuo foi, na verdade, corrigir a dependência pátria do petróleo. Não obstante, ao estimular a produção de álcool, “acabou contribuindo como um mecanismo de diminuição da poluição do ar das cidades”. (JACCOUD, 2010, p. 107)

No mais, cita-se o artigo 41 da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, que, além de contemplar a extrafiscalidade tributária ambiental no âmbito do IR e do ITR, também o fez com relação ao IPI, nos seguintes termos:

¹³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm Acesso em: 23 set 2015.

¹⁴ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/TabIncidIPITUPI.htm> Acesso em: 04 set 2015.

Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação:

[...]

II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros:

[...]

f) isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito;

[...]

§ 2º O programa previsto no caput poderá, ainda, estabelecer diferenciação tributária para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos arts. 4º, 6º, 11 e 12 desta Lei, ou que estejam em processo de cumpri-los. (BRASIL, 2012) (grifos não constantes do original)

Jaccoud defende a disseminação da extrafiscalidade ambiental aplicada ao IPI, mediante a redução de alíquotas para “setores que respeitam o meio ambiente”. (JACCOUD, 2010, p. 107)

Para Pinto (2010, p. 4391), que entende como “praticamente nula a tributação ambiental por meio do IPI”, a ampliação de tal função tributária no âmbito deste imposto perpassa por modificação constitucional destinada a explicitar a expressão “seletividade ambiental”. (PINTO, 2010, p. 4391)

5.2 DO ITR

Para os fins do estudo ora desenvolvido, destaca-se também o ITR, previsto no artigo 153, inciso VI, da Constituição Republicana de 1988¹⁵.

15 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
VI - propriedade territorial rural;

A exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da base de cálculo do ITR encontra previsão no artigo 10, § 1º, inciso II, alínea a, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012; (BRASIL, 1996) (grifos não constantes do original)

Ressalta-se que a Lei nº 12.651, de 2012, reforça o contido no comando negrito acima, senão, veja-se:

Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação:

[...]

II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros:

[...]

c) dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários; (BRASIL, 2012) (grifos não constantes do original)

Nusdeo (2011, p. 336) leciona que “a isenção do ITR sobre a área” constitui-se num instrumento econômico precificado.

Acerca do tema, afigura-se relevante destacar a Jurisprudência Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que o gozo de tal benefício pelo contribuinte está condicionado, frise-se, no que toca às áreas de reserva legal, à averbação destes ambientes na matrícula do imóvel. Adiante, julgado nessa direção:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE.

NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA. PRECEDENTES.

1. A questão em debate foi prequestionada, ainda que implicitamente, possibilitando, portanto o conhecimento do recurso especial interposto pela União.

2. **A Primeira Seção firmou entendimento no sentido de que, em se tratando da "área de reserva legal", é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício da isenção vinculado ao ITR.** EREsp 1027051/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 28/08/2013, DJe 21/10/2013.

3. No mesmo sentido: REsp 1.027.051/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07/04/2011, DJe 17/05/2011; AgRg no REsp 1310871/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.9.2012, DJe 14.9.2012; REsp 1125632/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 31.8.2009.

4. As áreas de preservação permanente não sofrem a obrigatoriedade do mencionada registro.

Agravo regimental provido.

(AgRg no REsp 1381393/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2014, DJe 04/08/2014) (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2014) (grifos não constantes do original)

É válido destacar que a Lei nº 12.651, de 2012, desobriga a averbação da reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis, desde que, esta esteja devidamente declarada no Cadastro Ambiental Rural – CAR, conforme previsão contida no artigo 18, § 4º, *in verbis*:

Art. 18. A área de Reserva Legal deverá ser registrada no órgão ambiental competente por meio de inscrição no CAR de que trata o art. 29, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento, com as exceções previstas nesta Lei.

[...]

§ 4º **O registro da Reserva Legal no CAR desobriga a averbação no Cartório de Registro de Imóveis**, sendo que, no período entre a data da publicação desta Lei e o registro no CAR, o proprietário ou possuidor rural que desejar fazer a averbação terá direito à gratuidade deste ato. (BRASIL, 2012) (grifos não constantes do original)

Sendo assim, é de se esperar que a Jurisprudência do STJ, em julgados futuros, passe a considerar o comando legislativo negrito alhures e, deste modo, explicitar entendimento no sentido de que o registro da Reserva Legal no CAR será suficiente para o fim de diminuição da base de cálculo do ITR.

Observa-se, contudo, que o Cadastro Ambiental Rural constitui-se em instrumento declaratório, nos termos do artigo 6º do Decreto nº 7.830, de 17 de outubro de 2012, que dispõe:

Art. 6º **A inscrição no CAR, obrigatória para todas as propriedades e posses rurais, tem natureza declaratória** e permanente, e conterá informações sobre o imóvel rural, conforme o disposto no art. 21.

§ 1º As informações são de responsabilidade do declarante, que incorrerá em sanções penais e administrativas, sem prejuízo de outras previstas na legislação, quando total ou parcialmente falsas, enganosas ou omissas. (BRASIL, 2012) (grifos não constantes do original)

Questiona-se, portanto, se a evolução jurisprudencial esperada exigirá, ao menos, que as informações atinentes à reserva legal sejam atestadas pelo órgão competente, previamente, à sua exclusão da base de cálculo do ITR, sob o risco de que a renúncia fiscal pertinente seja, num momento futuro, qualificada como indevida, tendo em vista a inveracidade das informações declaradas pelo proprietário ou possuidor do imóvel rural.

5.3 DO IR

No que concerne ao IR, imposto federal previsto no artigo 153, inciso III, da Lei Maior¹⁶, verifica-se que a extrafiscalidade tributária ambiental não é nada recente, visto que incentivos fiscais são previstos desde a edição da Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966, cujo artigo 1º estabelece:

Art 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei. (BRASIL, 1966)

O artigo 2º da Lei em referência, por sua vez, traz requisitos para que pessoas físicas e jurídicas possam se valer do benefício de que trata o dispositivo supratranscrito, *in verbis*:

Art. 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que:

- a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários;
- b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;

16 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]
III - renda e proventos de qualquer natureza;

c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas. (BRASIL, 1966)

Ressalta-se que a extrafiscalidade tributária ambiental aparece, de forma mais explícita, na parte final da alínea “c” do destacado artigo, que estabelece condição no sentido de que “o florestamento ou reflorestamento” possa, a juízo do órgão competente, servir de base para a conservação pedológica e regimes hídricos.

Frise-se, contudo, que, ainda quando destinados, exclusivamente, à exploração econômica, tal função tributária também pode ser identificada, porquanto não devem ser olvidados os serviços ambientais florestais concernentes ao sequestro de carbono e à regulação climática, dentre outros. No mais, entende-se que a recomposição mercadológica com recursos madeireiros originários de florestas plantadas contribui sobremaneira para a manutenção das florestas nativas.

É salutar observar que, à época da edição da Lei nº 5.106, de 1966, a estrutura institucional ambiental não havia sido desenvolvida no país. Sendo assim, ficou a cargo do Ministério da Agricultura o exame e aprovação dos projetos previstos na norma.

Ocorre que, nos dias atuais, a esfera federal dispõe do Ministério do Meio Ambiente, ao qual são vinculadas as seguintes autarquias: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA; Instituto Chico Mendes para Conservação da Biodiversidade – ICMBio; Agência Nacional de Águas – ANA; e Instituto de Pesquisas Jardim Botânico do Rio de Janeiro – JBRJ¹⁷.

Destarte, considerando a hodierna estrutura institucional ambiental federal, nada mais coerente que, para o fim de aplicação de mecanismos de extrafiscalidade ambiental, os projetos apresentados por pessoas físicas ou jurídicas estejam sujeitos ao crivo de órgãos e entidades cujas atividades finalísticas sejam afetas ao meio ambiente.

Observa-se que a Lei nº 12.651, de 2012, de igual forma, autoriza deduções no IR como contrapartida por práticas *pro ambiente*.

In casu, o beneficiário é o proprietário ou possuidor rural, relativamente, à parcela dos dispêndios direcionados à recomposição das áreas de preservação

¹⁷ Disponível em: <http://www.mma.gov.br/quem-%C3%A9-quem/item/8729> Acesso em: 02 set 2015.

permanente, de reserva legal e de uso restrito, sob a condição de que o desmatamento tenha sido anterior ao dia 22 de julho de 2008.

Cuida-se de previsão constante do artigo 41 da Lei em comento, precisamente, do § 1º, inciso II, *textus*:

Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação:

[...]

§ 1º Para financiar as atividades necessárias à regularização ambiental das propriedades rurais, o programa poderá prever:

[...]

II - dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008; (BRASIL, 2012) (grifos não constantes do original)

Ainda no que diz respeito à extrafiscalidade ambiental no âmbito do IR, Jaen e Lima, ao versar sobre o caráter voluntário e a importância dos serviços ambientais em prol da coletividade, sustenta a internalização de previsão legal que estabeleça isenção tributária relativa aos rendimentos obtidos a título de pagamento por serviços ambientais, tema que, nos dias atuais, é objeto de diversas propostas legislativas, a exemplo do Projeto de Lei nº 792/2007¹⁸. (JAEN e LIMA, 2011, p. 420)

5.4 DO ICMS

A competência dos Estados e do Distrito Federal para a instituição e regulamentação do ICMS no âmbito de seus respectivos territórios consta do artigo 155, inciso II, da Constituição, *textus*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

¹⁸ Disponível em:
<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=348783&ord=1>
Acesso em: 08 set 2015.

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988)

No que atine à sua possível extrafiscalidade, destaca-se o artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, que autoriza o ente federativo competente a atribuir-lhe um caráter seletivo¹⁹.

Destarte, conforme assinala Gusmão (2011, p. 1329), não há nenhum impedimento para que os Estados brasileiros qualifiquem como essenciais as mercadorias ecológicas, visando tributá-las com alíquotas inferiores.

No mais, a Constituição Federal prevê, em seu artigo 158, inciso IV, que vinte e cinco por cento da receita estadual relativa ao ICMS sejam repassados aos municípios, *in verbis*:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (BRASIL, 1988)

O Parágrafo único do artigo supra, por sua vez, estabelece critérios para a repartição da receita em comento – 25% do ICMS – com os municípios que integram determinado estado.

Nessa senda, importa esclarecer comando constitucional no sentido de que, no mínimo, três quartos de tal receita deve ser distribuída, proporcionalmente, à

¹⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

contribuição dada pelo município para a arrecadação estadual proveniente da cobrança do ICMS.

Noutros termos, quanto maior for o valor adicionado pelo ente municipal no montante de recursos originários do ICMS, maiores serão os valores que este Município receberá.

A Lei Maior preceitua, também, nos termos do inciso II do Parágrafo único em tela, que até um quarto da receita estadual atinente ao ICMS pode ser repassada em consonância com o disposto em lei estadual.

Pois bem, exatamente com supedâneo no supracitado inciso II, diversos Estados brasileiros instituíram o ICMS Ecológico, passando a beneficiar, por consequência, municípios indutores de boas práticas ambientais.

Nesse aspecto, Silva (2005, p. 760) elenca critérios socioambientais extraídos de legislações estaduais, dentre os quais, merecem destaque: educação; saúde; política municipal de meio ambiente; saneamento básico; unidades de conservação; conservação da água; sistemas de tratamento e disposição final de resíduos sólidos; e conservação e manejo do solo.

Para Gusmão, o ICMS Ecológico não se trata de um instrumento “propriamente tributário, mas financeiro”. (GUSMÃO, 2011, p. 1329)

É inegável que a temática em comento atine ao Direito Financeiro, uma vez que navega nas finanças públicas, precisamente, na repartição de receitas entre entes federativos. Contudo, ainda que o beneficiado direto seja o poder público municipal, e não os particulares, fica evidente a extrafiscalidade tributária do mecanismo, na medida em que pessoas físicas e jurídicas dos municípios engajados na sustentabilidade são estimuladas à promoção de mudanças comportamentais. Ora, salvo melhor juízo, não há como um ente municipal se valer dos benefícios do ICMS Ecológico sem a efetiva participação de sua população.

Ressalta-se que a aplicação do mecanismo teve início no Estado do Paraná, em 1990. Posteriormente, tal instrumento foi implementado pelos Estados de São Paulo, Mato Grosso do Sul e Minas Gerais, respectivamente, nos anos de 1993, 1994 e 1995. (SILVA, 2005, p. 760)

Nos dias atuais, consoante veiculado pelo Portal ICMS Ecológico, 18 (dezoito) dos 26 (vinte e seis) Estados brasileiros adotam o mecanismo em destaque²⁰.

²⁰ Disponível em: <http://www.icmsecologico.org.br/site/> Acesso em: 13 ago 2015.

Chama atenção o fato do Estado do Amazonas, protagonista mundial no cenário ambiental, ainda não ter normatizado a matéria.

Gusmão (2011, p. 1329) versa sobre a timidez do referido Estado no tocante à tutela ambiental por intermédio de mecanismos fiscais, a despeito do disposto no artigo 4º da Lei Estadual nº 2.826, de 29 de setembro de 2003, *in verbis*:

Art. 4º A concessão dos incentivos fiscais caberá unicamente aos produtos resultantes de atividades consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado.

§ 1º Consideram-se de fundamental interesse ao desenvolvimento do Estado, para efeito do que dispõe esta Lei, as empresas cujas atividades satisfaçam pelo menos 4 (quatro) das seguintes condições:

I - concorram para o adensamento da cadeia produtiva, com o objetivo de integrar e consolidar o parque industrial, agroindustrial e de indústrias de base florestal do Estado;

II - contribuam para o incremento do volume de produção industrial, agroindustrial e florestal do Estado;

III - contribuam para o aumento da exportação para os mercados nacional e internacional;

IV - promovam investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia de processo e/ou produto;

V - contribuam para substituir importações nacionais e/ou estrangeiras;

VI - promovam a interiorização de desenvolvimento econômico e social do Estado;

VII - concorram para a utilização racional e sustentável de matéria-prima florestal e de princípios ativos da biodiversidade amazônica, bem como dos respectivos insumos resultantes de sua exploração;

Ora, uma análise sumária é suficiente para concluir que, ao atrelar a percepção de benefícios fiscais à verificação concomitante de quatro requisitos, o Estado pode prejudicar a efetividade de suas políticas de extrafiscalidade tributária para fins ambientais. Nessa linha de raciocínio, entende-se que, considerando o *status* de direito fundamental atribuído ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, boas práticas ambientais já seriam o bastante para que um particular pudesse fazer *jus* aos benefícios previstos na norma.

5.5 DO IPTU

O IPTU é um imposto de competência municipal, nos termos do artigo 156, inciso I, da Constituição Federal, que dispõe: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;” (BRASIL, 1988)

Inicialmente, insta observar que a exclusão das áreas de preservação permanente, por ocasião do cômputo do IPTU, não encontra amparo legal, tampouco jurisprudencial.

Nesse aspecto, é firme a Jurisprudência do STJ, senão, veja-se:

TRIBUTÁRIO. IPTU. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE CUMULADA COM A NOTA DE NON AEDIFICANDI. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1. Discute-se nos autos a incidência de IPTU sobre imóvel urbano declarado em parte como área de preservação permanente com nota non aedificandi.

2. **Nos termos da jurisprudência do STJ, "A restrição à utilização da propriedade referente a área de preservação permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações."**(REsp 1128981/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 25/03/2010).

3. O fato de parte do imóvel ser considerada como área non aedificandi não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração.

4. Não há lei que preveja isenção tributária para a situação dos autos, conforme a exigência dos arts. 150, § 6º, da Constituição Federal e 176 do CTN. (REsp 1.482.184 – RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015) (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2015) (grifos não constantes do original)

Do julgado supra, é possível depreender que as áreas de preservação permanente, enquanto destinadas à função socioambiental do imóvel, constituem-se em mera obrigação do proprietário, sendo injustificável, portanto, a concessão de benefício fiscal decorrente de sua preservação.

O imposto em destaque pode, no entanto, trazer função extrafiscal para fins ambientais, tendo em vista autorização contida no inciso II do § 1º do artigo 156 da Constituição Verde, que dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

[...]

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (BRASIL, 1988)

É válido anotar que a possibilidade em tela não consta da redação original do texto constitucional, tendo sido introduzida pelo Poder Constituinte Reformador, por ocasião da edição da Emenda Constitucional nº 29, de 2000.

Gusmão (2011, p. 1330) ressalta que a expressão “uso do imóvel” apresenta um conceito aberto, podendo contemplar, por conseguinte, boas práticas ambientais.

O autor exemplifica citando legislação municipal do Rio de Janeiro²¹, que prevê a isenção de IPTU aos proprietários e possuidores de “terrenos e prédios de interesse ecológico, paisagístico ou ambiental, reservas florestais e terrenos com florestas de área superior a 10.000 metros”. (GUSMÃO, 2011, p. 1330)

Cita-se, ainda, o Decreto nº 25.899, de 24 de março de 2015, que, dentre outras providências, cria o Programa de Certificação Sustentável “IPTU VERDE” em edificações no Município de Salvador²².

Da leitura do artigo 2º do sobredito Decreto, verifica-se que o regulamento prevê a qualificação de empreendimentos nas classificações ouro, prata e bronze, conforme o grau de observância das práticas sustentáveis descritas em seu Anexo I, para, posteriormente, conferir, nos termos do artigo 10, descontos no IPTU, respectivamente, nos seguintes percentuais: 10% (dez por cento); 7% (sete por cento); e 5% (cinco por cento)²³.

Concebe-se que as políticas municipais ora destacadas, assim como outras afetas à extrafiscalidade tributária ambiental aplicada ao IPTU, devem inspirar todos

²¹ Lei Municipal nº 691, de 24 de dezembro de 1984. Aprova o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências.

²² Disponível em: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/1252> Acesso em: 22 set 2015.

²³ Decreto nº 25.899, de 24 de março de 2015.

[...]

Art. 2º A certificação IPTU VERDE será obtida pelo empreendimento que adotar ações e práticas de sustentabilidade relacionadas no ANEXO I, correspondendo cada ação à pontuação ali estabelecida, da seguinte forma:

I – o empreendimento que atingir, no mínimo, 50 (cinquenta) pontos será classificado como BRONZE;

II - o empreendimento que atingir, no mínimo, 70 (setenta) pontos será classificado como PRATA;

III – o empreendimento que atingir, no mínimo, 100 (cem) pontos será classificado como OURO.

Parágrafo único. No caso de projeto de reforma ou ampliação de edificação existente, as ações e práticas de sustentabilidade deverão ser relativas a toda edificação e ao lote em que ela se encontra implantada.

[...]

Art. 10. Será concedido desconto na cobrança do IPTU para todas as unidades imobiliárias autônomas que compõem a edificação, da seguinte forma:

I – desconto de 5% (cinco por cento), quando houver a certificação BRONZE;

II – desconto de 7% (sete por cento), quando houver a certificação PRATA;

III - desconto de 10% (dez por cento), quando houver a certificação OURO.

os municípios brasileiros à produção legislativa no mesmo sentido, observadas, claro, as particularidades locais.

6 CONCLUSÕES

Diante do robusto suporte doutrinário e jurisprudencial, não pairam dúvidas acerca da pertinência quanto ao uso dos mecanismos de extrafiscalidade tributária para fins ambientais.

Salienta-se, contudo, que estes não podem ser concebidos como panaceias ambientais, devendo, por conseguinte, ser contemplados no âmbito das políticas públicas em conjunto com instrumentos de comando e controle, os quais assumem, de igual forma, importante papel na tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Mister observar que o tratamento fiscal diferenciado, em razão de boas práticas ambientais, além de constituir-se em Princípio Constitucional da Ordem Econômica, não revela incompatibilidade com o Princípio da Igualdade, podendo ser, inclusive, entendido como seu corolário.

Resta claro que, concernente aos mecanismos de extrafiscalidade tributária examinados no presente trabalho, estes alicerçam-se no Princípio do Protetor-beneficiário, e não no Princípio do Poluidor-pagador ou do Usuário-pagador, uma vez que evidenciam a vinculação de benefícios fiscais à verificação de externalidades ambientais positivas. Noutros termos, os agentes são premiados por atuações *pro natura*, ao contrário de situações em que figuram na qualidade de poluidores ou usuários.

Os mecanismos estudados indicam, outrossim, a aplicação do Princípio da Cooperação no âmbito interno, uma vez que revelam, de um lado, o Poder Público dispensando a percepção integral de créditos tributários e, do outro, particulares dispostos a adoção de práticas sustentáveis.

Revela-se fundamental que as práticas ambientais ensejadoras de benefícios fiscais sejam atestadas pelos órgãos ambientais competentes, de tal modo que as renúncias de receita pelos entes federativos não tenham por base informações precárias, assim entendidas aquelas sem as devidas confirmações. Entende-se que a desoneração, sem a verificação correspondente, traz prejuízos não apenas ao Erário, mas, inclusive, à efetividade da política pública de extrafiscalidade tributária.

Especificamente no tocante ao IPI e ao ICMS, faz-se mister que o caráter seletivo de tais impostos incorpore, definitivamente, a variável ambiental.

Quanto ao IPTU, é a regulamentação do conceito aberto “uso do imóvel” que pode ensejar mudanças comportamentais em prol do meio ambiente, devendo esta ser providenciada por todas as Câmaras de Vereadores do país.

Digno de realce que a mera contemplação de disposições relativas à extrafiscalidade tributária não garante, por si só, a efetividade das políticas ambientais baseadas em instrumentos econômicos, sendo de grande valia, nesse aspecto, as “características-chave” propostas pelo BIRD (estabilidade; adaptabilidade; coerência e coordenação; qualidade da implementação e da aplicação efetiva; consideração do interesse público; e eficiência).

Na qualidade de relevante instrumento para a tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, a ampliação da extrafiscalidade ambiental no âmbito do arcabouço jurídico pátrio revela-se não só interessante, mas, necessária e emergencial. Nesse ponto, é salutar que sejam observados, inclusive, ambientes prioritários para conservação, a exemplo daqueles caracterizados por grande diversidade biológica e riqueza hídrica.

7 REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª Ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

ANTUNES, Paulo de Bessa Antunes. **Direito Ambiental**. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm Acesso em: 10 jul 2015

BRASIL. **Decreto nº 755, de 15 de junho de 2010**. Altera e acresce dispositivos ao Decreto no 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Decreto/D7213.htm Acesso em: 22 set 2015.

BRASIL. **Decreto nº 7.830, de 17 de outubro de 2012**. Dispõe sobre o Sistema de Cadastro Ambiental Rural, o Cadastro Ambiental Rural, estabelece normas de caráter geral aos Programas de Regularização Ambiental, de que trata a Lei no 12.651, de 25 de maio de 2012, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7830.htm Acesso em: 14 jul 2015.

BRASIL. **Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm Acesso em: 21 ago 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9393.htm Acesso em: 14 jul 2015.

BRASIL. **Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012**. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nos 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nos 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm#art83 Acesso em: 14 jul 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1381393/SP**. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 22/04/2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea> Acesso em: 13 ago 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.482.184/RS**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea> Acesso em: 14 ago 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 360461 AgR**. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1952527> Acesso em: 13 ago 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO NA AÇÃO ORDINÁRIA 200634000082357/DF**. Relator(a): Desembargador Federal SOUZA PRUDENTE, Oitava Turma do Tribunal Regional Federal - 1ª Região. Julgado em 29/04/2011. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=200634000082357&secao=TRF1&pg=1&enviar=Pesquisar> Acesso em: 13 ago 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **AC518505/PE**. Relator: Desembargador Federal MANOEL ERHARDT, Primeira Turma do Tribunal Regional Federal - 5ª Região. Julgado em 18/08/2011. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/cp/index.html> Acesso em: 13 ago 2015.

Banco Interamericano de Desenvolvimento e David Rockefeller Center for Latin America Studies, Harvard University. **A política das políticas públicas : progresso econômico e social na América Latina: Relatório 2006**. Tradução: Banco Interamericano de Desenvolvimento. - Rio de Janeiro: Elsevier; Washington, DC: BID, 2007.

CARVALHO, Ely Bergo. **A História Ambiental e a "crise ambiental" contemporânea: um desafio político para o historiador**. Universidade Federal de Santa Catarina. 2004. Revista Esboços nº 11. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/esbocos/article/view/436/9872> Acesso em: 09/07/2015.

CORDANI, Umberto G. e TAIOLI, Fabio. **A Terra, a Humanidade e o Desenvolvimento Sustentável**. In: TEIXEIRA, et al. Decifrando a Terra. São Paulo: Oficina de textos, 2000.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental**. 14ª ed. rev., ampl. e atual. em face da Rio + 20 e do novo "Código" Florestal. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRANÇA, Herman Leonardo Oliveira. **O Princípio da Precaução e a Administração Pública**. Portal Conteúdo Jurídico. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.53422> Acesso em: 08 set 2015.

FREY, Klaus. **Políticas Pública: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil**. Planejamento e Políticas Públicas, n. 21, 2000.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. **Proteção Ambiental e Tributação**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

HANG, Cristina Mendes; CALLEJÃO, Kate A. de Souza. **Isenção condicional tributária e meio ambiente**. In: BENJAMIM, Antonio Herman (organizador). Paisagem, natureza e direito = *Landscape, nature and law*. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2005.

JACCOUD, Cristiane. **Atuação estatal no domínio econômico mediante tributação ambientalmente orientada: apontamentos sobre a experiência brasileira**. In: DANTAS, Marcelo Buzaglo; SÉGUIN, Elida; e AHMED, Flávio (coordenadores). Direito Ambiental na atualidade. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2010.

JAEN, Monica; e LIMA, Paula. **Pagamento por serviços ambientais: necessidade de uma política tributária em consonância com a gestão sustentável dos recursos naturais**. SAMPAIO, Rômulo S. R.; LEAL, Guilherme J. S.; e REIS, Antonio Augusto. In: Tópicos de Direito Ambiental. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2011.

HORTA, Augusto Henrique Lio. **A constitucionalidade das políticas públicas de proteção ao meio ambiente: direito ambiental e complexidade** (Dissertação de Mestrado). Belo Horizonte: Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, 2004.

LEITE, José Rubens Morato e AYALA, Patryck de Araújo. **Direito Ambiental na Sociedade de Risco**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

LOBATO, Anderson O. C.; ALMEIDA, Gilson C. B. **Tributação Ambiental: Uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Paulo Afonso Leme Machado. **Direito Ambiental Brasileiro**. 22ª Ed. Revista, ampliada e atualizada. Malheiros: São Paulo, 2014.

MACHADO, Paulo Afonso Leme Machado. **Direito Ambiental Brasileiro**. 22ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2014

MARGULIS, Sergio. **A regulamentação ambiental: instrumentos e implementação**. Texto para discussão nº 437. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10ª Ed. Revista e atualizada. Saraiva: São Paulo, 2008.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: doutrina, jurisprudência e glossário**. 6ª ed. ref., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MILARÉ, Édis. **Princípios Fundamentais do Direito do Ambiente**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MIRRA, Álvaro Luiz Valery. **Princípios Fundamentais do Direito Ambiental**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **A compensação de reserva legal**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ONU. **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1992**. Disponível em: <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> Acesso em: 13 jul 2015.

ONU. **Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente Humano, 1972**. Disponível em: www.mma.gov.br/estruturas/agenda21/arquivos/estocolmo.doc Acesso em: 13 jul 2015.

PADILHA, Norma Sueli. **Fundamentos Constitucionais do Direito Ambiental Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Seletividade ambiental do IPI: um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão**. Fortaleza: Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010.

PRADO, Luiz Regis. **A tutela constitucional do ambiente no Brasil**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: A Utilização de Instrumentos Tributários**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

RIBEIRO, M. A. **O Princípio Protetor Receptor para preservar um bem natural**. Revista Eco 21, Edição 78: Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <http://www.eco21.com.br/textos/textos.asp?ID=495> Acesso em: 16 set 2015

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental. Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Meio Ambiente**. 2ª Ed. Revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

SANTOS, Milton. **A Redescoberta da Natureza**. Aula inaugural da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, em 10 de março de 1992. Universidade de São Paulo, 1992.

Disponível em: http://miltonsantos.com.br/site/wp-content/uploads/2011/08/A-REDESCOBERTA-DA-NATUREZA_MiltonSantos1992.pdf Acesso em: 07 jul 2015.

SANTOS, Antônio Silveira R. dos. **Biodiversidade: Desenvolvimento Sustentável**. In: MILARÉ, Édis e MACHADO, Paulo Affonso Leme (organizadores). Direito ambiental: fundamentos do direito ambiental. Coleção doutrinas essenciais, v. II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVA, Edgard Neves. **Taxas**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 10ª Ed. Revista e atualizada. Saraiva: São Paulo, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 9ª Ed. Atualizada até a Emenda Constitucional 83, de 5.8.2014. Melhoramentos: São Paulo, 2014.

SILVA, Solange Teles da. **Reflexões sobre o “ICMS Ecológico”**. In: KISHI, Sandra Akemi Shimada; SILVA, Solange Teles da; SOARES, Inês Virgínia Prado. Desafios do Direito Ambiental no Século XXI. Estudos em homenagem a Paulo Affonso Leme Machado. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUZA, Celina. **Políticas Públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

SUSTEIN, Cass R. **Beyond the Precautionary Principle**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 259, p.11-71, jan./abr. 2012, p. 15.

TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e Princípios no Direito Ambiental**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (organizador). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIEIRA, Gabriel Antônio de Moraes. **Princípio da Seletividade pelas balizas da tributação ambiental: IPI e ICMS**. Cadernos no Programa de Pós-graduação em Direito da UFRGS. Volume VIII, Nº 01, Ano 2013. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, 2013. Disponível em:

<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/40404/27006> Acesso em: 24 set 2015.